

РЕШЕНИЕ

№ 6274

гр. София, 11.11.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 2 състав, в
публично заседание на 24.09.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Евгения Иванова

при участието на секретаря Евгения Стоичкова, като разгледа дело номер **3225** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Подадена е жалба от [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес : [населено място],[жк], [жилищен адрес] , чрез адв. М. Й., срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221217006586-091-001/25.10.2019 г., издаден от С. Т. К. - орган, възложил ревизията и Д. Д. Т. - ръководител на ревизията ,потвърден с Решение № 284 /21.02.2020г на директор Дирекция „ОДОП“ С. ,с който на основание чл.177 ал.6 от ЗДДС му е определен ДДС за внасяне в размер на 72 860,00 лв. и лихви за забава в размер на 21 545,45 лв., произтичащи от дължим и невнесен данък върху добавената стойност /ДДС/ от [фирма] /ново търговско наименование [фирма]/, ЕИК[ЕИК], за данъчни периоди от м. 09.2016 г., м. 10.2016 г. и м. 11.2016 г. Посочва се ,че РА е явно необоснован и противоречащ на материалния закон. Конкретизира ,че нито една от предпоставките на чл.177 ал.1 от ЗДДС не е налице ,както и че съгласно цитираната разпоредба последващ получател може да бъде държан отговорен за невнесен ДДС, по отношение само на конкретна доставка по която същият е получател , а не по всяка друга на предходния си доставчик. Наличието на субективния елемент не бил доказан по надлежния ред . Анализира приложението на материалния закон , като цитира и съдебна практика в подкрепа на тезата си . Счита ,че не е доказана невъзможността за събиране на данъка нито от доставчика , нито от прекия получател [фирма]. Моли за отмяна на РА№Р-22221217006586-091-001/25.10.2019 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП С. , потвърден с Решение № 284 /21.02.2020г на Директор Дирекция „ОДОП“ С..

В съд. заседание жалбоподателя се представлява от адв. Й., който поддържа жалбата на изложените в нея основания. Представя писмени бележки, в които доразвива тезата си за материална незаконосъобразност на РА.

Ответника чрез юриск. И. оспорва жалбата, но не излага доводи за неоснователността ѝ. Претендира юрисконсулско възнаграждение.

Настоящият съдебен състав като разгледа доказателствата по делото, становищата на страните, изразени в съд. заседание и в писмени бележки, намира следното:

Жалбата е подадена в законоустановения срок, от лице с правен интерес и активна легитимация за оспорването на Ревизионен акт № Р-22221217006586-091-001/25.10.2019 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП С. – град, потвърден с Решение № 284 /21.02.2020г на директор Дирекция „ОДОП“ С. . Депозирана е от надлежно упълномощен за това представител до териториално и материално компетентния да я разгледа съд, поради което е допустима.

Разгледана по същество, жалбата е основателна.

Административното производство е започнало въз основа на ЗВР №Р-22221217006586-020-001/ 03.10.2017 г. / стр. 508 от Приложение № 3/, връчена на 10.10.2017 г., с която е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на отговорност по реда на чл. 177 от ЗДДС за задължение по ДДС на [фирма] с ЕИК[ЕИК] / с предишно наименование [фирма] / за извършени доставки документиран с фактури №0...10540/15.09.2016 г., №0...10828/ 25.10.2016 г. и №0...11031/21.11.2016 г.

По реда на чл. 113, ал. 3 във връзка с чл. 114, ал. 2 от ДОПК със Заповеди за изменение на ЗВР №Р-22221217006586-020-002/10.01.2018 г. и №Р-22221217006586-020-003/11.04.2019 г. срокът на ревизията е продължен до 05.06.2019 г.

Със Заповед № Р-22221217006586-023-001/12.01.2018 г. на основание чл. 34, ал. 1, т. 2 от ДОПК ревизионното производство е спряно поради извършване на ревизия за ангажиране на субсидиарна отговорност по чл. 177 от ЗДДС на [фирма], ЕИК[ЕИК] /пряк доставчик на жалбоподателя/ за задължения на [фирма] за същите данъчни периоди.

Със Заповед №Р-22221217006586-143-001/11.04.2019 г., поради отпадане на обстоятелството за спиране, ревизионното производство на [фирма] е възобновено. Заповедите за възлагане, изменение, спиране и възобновяване на ревизията са издадени от С. Т. К., на длъжност началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С. да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 и чл. 119, ал. 2 от ДОПК.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад №Р-22221217006586-092-001/25.06.2019 г. Ревизионното производство е спряно повторно със Заповед №Р-22221217006586-023-002/05.07.2018 г. поради необходимостта от произнасяне на директора на дирекция ОДОП С. по жалба срещу РА №Р-22221017004591-091-001 от 04.04.2019 г., издаден на [фирма] в резултат на извършена ревизия за установяване на отговорност по чл. 177 от ЗДДС за задълженията на неговия доставчик [фирма] за периодите от 12.08.2016 г. до 30.04.2017 г., както и до влизане в сила РА № Р-22221017004558-091-001/07.06.2018 г., издаден на [фирма] за определяне задължения по ЗДДС за данъчните периоди от

01.08.2016 г. до 30.04.2017 г. На основание чл. 34, ал. 5 от ДОПК горесцитираната заповед за спиране е обжалвана пред АССГ, в резултат на което с Определение № 6359/26.08.2019 г. по дело № 9378/2019 г. на АССГ ,последната е отменена и е постановено продължаването на ревизионното производство и издаването на ревизионен акт. Ревизията приключва с РА №Р-22221217006586-091-001/25.10.2019 г., издаден от С. Т. К., на длъжност началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Д. Д. Т., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията,с който на основание чл. 177, ал. 6 от ЗДДС са установени задължения по ЗДДС за [фирма], ЕИК[ЕИК] в размер на 94 405,45 лв., в т. ч. ДДС в размер на 72 860,00 лв. и лихви за просрочие в размер на 21 545,45 лв., за непогасени задължения по ЗДДС на [фирма], в качеството му на предходен доставчик за данъчните периоди от 01.09.2016 г. до 30.11.2016 г., установени с РА №Р-22221017004558-091-001 от 07.06.2018 г на орган по приходите при ТД на НАП С. град.

Видно от обжалвания пред настоящата инстанция РА в хода на ревизията на жалбоподателя е установено следното :

Дружеството [фирма] е вписано в Агенцията по вписванията на 23.01.2013 г. и е регистрирано по реда на ЗДДС, считано от 01.04.2013 г. През ревизираните периоди дружеството е извършвало търговия на едро и дребно с медицински артикули, лекарства, лекарствени продукти и субстанции, за което притежава Разрешение за търговия на едро с лекарствени продукти №IV-Р-Т-ЕУ-063 от 17.05.2013 г., издадено от Изпълнителната агенция по лекарствата. За нуждите на стопанската си дейност ревизираното лице ползва две складови помещения и офис под наем, находящи се на адреси: [населено място],[жк], [улица], вх. Б, ет. 1 и [населено място],[жк], [улица], ет. 1, ап. 2. Жалбоподателя [фирма] е приспаднал данъчен кредит в общ размер на 72 860,00 лв. по фактури №0...2/15.09.2016 г., №0...15/25.10.2016 г. и №25/21.11.2016 г., издадени от [фирма],който факт не се оспорва от страните в настоящия процес . Предмет на доставка по процесните фактури са лекарствени продукти - "Привиджен" 100 мл., общо 480 единици, платени изцяло по банков път. Транспортът на стоките е за сметка на доставчика, като същият е извършен с товарен автомобил - РЕНО МАСТЕР с рег. [рег.номер на МПС] от Д. Д. и М. М. – служители на [фирма].

Съгласно представената от ревизираното дружество справка за последващата реализация на лекарствените продукти цялото количество закупен "Привиджен", 100 мл., е реализирано като ВОД към чуждестранни дружества, установени на територията на страни, членки на ЕС. Относно произхода на стоките по процесните фактури е констатирано, че предходен доставчик на лекарствените продукти е [фирма].

Освен представените от ревизираното лице документи ,изпратени в отговор на Искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ с изх. № Р-22221217006586-040-001/10.01.2018 г., с Протокол №1526383/03.06.2019 г. са приобщени РД № Р-22221017004558-092-001/03.04.2018 г.,и РА № Р-22221017004558-091-001/07.06.2018 г. издадени на [фирма], в резултат на извършената ревизия за установяване на задължения по ЗДДС за данъчни периоди от 01.08.2016 г. до 30.04.2017 г. на предходния доставчик на доставчика му [фирма], с който са определени задължения по ЗДДС в общ размер на 1 079 188,00 лв. и лихви за просрочие в размер на 150 846,17 лв., без същите да са внесени в Републиканския бюджет /РБ/.

При ревизията на [фирма] е констатирано, че за разглежданите периоди основната дейност на дружеството е свързана с доставка на стоки /медикаменти за кардиологията, медицински консумативи и апарати/ към местни юридически лица, сред които е и [фирма]. Посочено е, че [фирма] е придобивало стоките от вътреобщностно придобиване /ВОП/ по смисъла на чл. 13 от ЗДДС, като за да компенсира начисления ДДС при продажбата на стоките, [фирма] е декларирало в дневниците си за покупки фактури, издадени от дерегистрирани по ЗДДС лица с характеристики на "липсващ търговец", с основания "услуга", "по договор", "покупки" и др. Предвид изложеното на [фирма] е отказано правото на данъчен кредит по тези доставки на основание чл. 68, ал. 1, във връзка с чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС. Направен е извод, че [фирма] е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от "липсващи търговци", като впоследствие е декларирало доставки на стоки към клиентите си, сред които е и [фирма], като по този начин са създадени предпоставки за избягване на плащането на дължим ДДС. В тази връзка е прието, че [фирма], чрез Р. М. П., в качеството му на управител, е знаело, че чрез включването в дневниците за покупки на дружеството на фактури за услуги, които не обективират реално извършена доставка на услуга по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, ще доведе до изкривяване на действителния резултат по СД за ДДС за съответния данъчен период, респективно до невнасяне на ДДС, начислен при продажбата на стоки на територията на страната към клиентите си, сред които е и [фирма]. При това двете дружества / [фирма] и [фирма] / са свързани лица по смисъла на §1, т. 3 от ДР на ДОПК посредством лицето Р. М. П., явяващ се в качеството си на управител и в двете търговски дружества и [фирма], ЕИК[ЕИК] /чийто управител отново е Р. М. П./, както и собственик на капитала на юридическите лица. Предвид изложеното е направено заключение, че Р. М. П., в качеството му на управител на [фирма], е позволил ползването на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма], за които е знаел, че дължимият по тях ДДС няма да бъде внесен в РБ.

Издаденият на [фирма] РА е обжалван по административен ред пред директора на дирекция ОДОП С., потвърден изцяло с Решение №1292/27.08.2018 г. Последното на свой ред е обжалвано пред АССГ, като е образувано административно дело №11090/2018 г. и с Решение №3650/30.05.2019 г. РА е потвърден. Цитираното решение на АССГ е обжалвано пред ВАС, като на 13.08.2019 г. е образувано дело №9144/2019 г. с насрочено заседание на съда на 12.02.2020 г.

В съд. заседание от 24.09.2020г е представено Решение №3820/12.03.2020г по адм.дело № 9144/2019г на ВАС ,с което окончателно влиза в сила РА №Р-22221017004558-091-001/07.06.2018 г. издадени на [фирма] / сега с ново наименование [фирма] /

Предвид факта, че [фирма] не е погасило установените му с РА задължения към РБ, на [фирма], в качеството му на пряк получател по доставките, е възложена ревизия, с която на дружеството е ангажирана отговорност по чл. 177 от ЗДДС за неплатени от доставчика / [фирма]/ задължения за ДДС в размер на 380 406,24 лв. и лихви за просрочие в размер на 31 914,41 лв., от които 102 904,09 лв. данък и лихви 8 633,21 лв., за доставки, документирани с фактури, издадени през данъчните периоди м. 09, м. 10 и м. 11 2016 г. Ревизията приключва с РА №Р-22221017004591-091-001/04.04.2019 г., потвърден с Решение №2029/04.12.2019 г. на директора на дирекция ОДОП С..

След служебна справка от съда се установи ,че цитирания ревизионен акт на [фирма] е бил обжалван пред АССГ ,който с Решение № 5709/21.10.2020г по адм.дело

№ 246/2020г на АССГ , обявява за нищожен Ревизионен акт № Ревизионен акт № Р.222210170045-91-001 от 04.04.2019г./ 07.12.2015 г., издаден от В. В. В. на длъжност „началник сектор“, орган възложил ревизията и Р. М. на длъжност „главен инспектор по приходите“-ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 2029/ 04.12.2019 г. на директора на директора на Д“ОДОП“С.. Това решение на 46ти състав на АССГ не е влязло в законна сила .

По данни от информационната система на НАП, ПП СУП, органа по приходите са установили ,че установените с РА задължения на [фирма] също не са внесени в Републиканския бюджет . С оглед обстоятелството ,че ДДС не е внесен нито от [фирма],нито от неговия предходен доставчик [фирма] / сега с ново наименование [фирма] / е ангажирана отговорността на [фирма] , съгласно чл. 177, ал. 6 от ЗДДС за непогасените задължение на предходния доставчик [фирма] т.е реализирана е предвидената в закона /ал. 6 на чл. 177 от ЗДДС/ възможност отговорност да се търси от всеки следващ получател на доставката по веригата, когато събирането на дължимия данък /ДДС/ от прекия получател е неуспешно.

С оглед на изложените фактически установявания в РА и анализ на събраните доказателства , съдът намира че неправилно е ангажирана отговорност на дружеството [фирма] за чужди задължения.

Отговорността по чл.177 от ЗДДС е особен вид солидарна отговорност за регистрирано по ЗДДС лице, която възниква, ако са изпълнени елементите на сложния фактически състав, предвиден в посочената разпоредба. Същността на отговорността се състои във възникване на задължение за едно регистрирано лице да заплати задължението за ДДС на друго регистрирано лице. Съгласно чл. 121 и сл. от ЗЗД при солидарната отговорност две или повече лица отговарят за едно и също задължение в целия му размер. Тя възниква по силата на договор или въз основа на закон. В настоящият случай отговорността възниква по силата на чл.177 от ЗДДС. За разлика от солидарната отговорност в гражданското право, солидарната отговорност за чуждо данъчно задължение по реда на ЗДДС се отличава със спецификите: кредиторът е винаги публичен субект – фискът; разпростира се между две лица и това е дефинирано по силата на закона и това са доставчикът , който не е внесъл данъка по конкретната фактура и отговаря за него пред държавата и получателя на доставката, който е упражнил право на приспадане на данъчен кредит по повод тази доставка. По този начин законът дава възможност за данъка да отговарят едновременно две лица - доставчикът и получателят по облагаемата доставка.Разпоредбата на ал.6 от чл.177 от ЗДДС разширява кръга на отговорните лица по отношение на всеки следващ получател по реда на доставките , а ал.7 допълва : „ Алинея б се прилага съответно и по отношение на предходните доставчици“ .

Ревизионното производство за реализиране на отговорността по чл.177 от ЗДДС не води до възникване на данъчни задължения, а само до определяне на конкретните субекти, които се явяват солидарно отговорни за вече възникнало за доставчика публично задължение в определен размер. Лицата, чиято отговорност се ангажирана по реда на чл.177 от ЗДДС, не стават носители на данъчното задължение, а отговорни солидарно за изпълнение на данъчното задължение, което е чуждо и поради това в случай, че го изпълнят, за тях възниква правото на регресен иск спрямо действителния длъжник – какъвто в случая е дружеството доставчик, което право може да реализират по общия граждански ред.

Разпоредбата на чл. 177 ЗДДС изцяло кореспондира с приетото от СЕО с

разпоредбата на чл. 205 Директива 2006/112/ЕО на Съвета /съответна на чл. 21, пар. 3 от Шеста Директива на Съвета/, с която е дадена възможност на държавите-членки, вкл. и в случаите по чл. 193 от същата директива, да предвидят, че лице, различно от платеща на ДДС, е солидарно отговорно за плащането на ДДС. Целта е опазване правата на хазната по възможно най-ефективен начин, съобразявайки принципите на пропорционалност и правна сигурност, които са спазени с изчерпателно и ясно изброените условия предвидени в разпоредбата на чл. 177 ЗДДС.

С цел отстраняване само на пряката вреда за бюджета, в рамките на ползвания данъчен кредит, солидарната отговорност е предвидена само в размера, за който не е внесен ДДС, от лице което вече се е възползвало от правото си на данъчен кредит за същия размер ДДС и което е знаело или е трябвало да знае, че начисленият ДДС няма да бъде внесен.

Допустимостта на солидарната отговорност от гледна точка на общностното право е призната с Решение на СЕО /сега СЕС/ от 11.05.2006 г. по дело С-384/04, произнесено във връзка с отправено преюдициално запитване относно тълкуването на чл. 21, §3 /съответен на чл. 205 от Директива 2006/112 и чл. 22, §8 от Шеста директива 77/388/ЕО.

Според т.24 от посоченото решение, правилата на солидарната отговорност за чуждо задължение не са свързани с процеса на събиране на данъка, а с определянето на лицето, което може да бъде задължено да плати този ДДС на хазната. В т.28, Съдът е посочил, че разпоредбата на чл. 21, §3 от Шеста директива позволява по принцип на държавите-членки да предприемат мерки, по силата на които дадено лице е солидарно отговорно да плати ДДС, дължим от друго лице. В т.29 обаче е пояснено, че независимо от това, когато държавите-членки упражняват предоставените им от Директивата правомощия, те трябва да спазват общите принципи на правото, които съставляват част от правния ред на Общността, което включва по-специално принципите на правната сигурност и пропорционалността. По-специално по отношение на принципа на пропорционалността, Съдът в т.30 от решението е приел, че макар и да е законно с мерки, приети от държава-членка на основание чл. 21, §3 от Шеста директива да се цели опазване на хазната по възможно най-ефективен начин, такива мерки не трябва да надхвърлят необходимото за постигане на тази цел. В т.32 от решението е прието, че докато чл. 21, § 3 от Шеста директива позволява на държава-членка да наложи на лице солидарна отговорност за ДДС, ако по времето на доставката това лице е знаело или е имало основателни причини да подозира, че дължимият ДДС по отношение на тази, предходна или бъдеща доставка, би останал неплатен изцяло или отчасти, и да се позовава на презумпции в това отношение, независимо от това е вярно, че такива презумпции не трябва да бъдат формулирани по начин, който да прави практически невъзможно или прекалено трудно

данъчно-задълженото лице да ги обори с доказателства за противното. Споделено в тази връзка е становището на генералния адвокат, според което такива презумпции биха de facto въвели система на строга отговорност, което надхвърля необходимото за защита на хазната. В т.34 от решението изрично е посочено, че задача на националния съд е да определи дали националното законодателство спазва общите принципи на правото на общността.

В заключение Съдът е приел, че чл. 21, §3 от Шеста директива трябва да бъде тълкуван като позволяващ на държава-членка да приеме законодателство, което предвижда данъчно-задължено лице, получател по доставка на стока или услуга и което е знаело или е имало основателни причини да подозира, че дължимият ДДС по отношение на тази доставка, или на предходна, или на бъдеща доставка на тези стоки, би останал неплатен отчасти или изцяло, може да бъде солидарно отговорно за плащане на този ДДС заедно с данъчно-задълженото лице по ДДС. Такова законодателство обаче трябва да бъде съобразено с общите принципи на правото, които съставляват част от правния ред на Общността и които включват по-специално принципите на правната сигурност и на пропорционалността.

При така очертаната правна уредба на солидарната отговорност за ДДС и тълкуването на допустимостта на същата в контекста на общностното право и принципи, солидарната отговорност за ДДС следва да се определи като изключение от общите правила за облагане и идентифициране на данъчно-задължените лица, поради което предпоставките за ангажирането ѝ трябва да са обективно установени и достатъчно ясни с оглед недопускане на разширително тълкуване. Освен това, тези предпоставки не следва да засягат хипотези, при които биха били нарушени общностните принципи или би се стигнало до отклонение от нормалното функциониране на системата на облагане с ДДС.

В настоящият казус ответника е тълкувал разширително възможността дадена му от Закона да ангажира отговорността на последващ получател за злоупотреби допуснати от неговия пряк доставчик и доставчика по предходната доставка т.е не са налице в кумулативност предпоставките по чл. 177 от ЗДДС.

Както вече бе посочено, за ангажиране на отговорността по чл. 177 ЗДДС е необходимо от обективна страна лицето да е ползвало право на данъчен кредит, който да е свързан пряко или косвено с дължимия и невнесен ДДС, а от субективна – лицето да е знаело или да е било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде ефективно внесен. Както указва разпоредбата на чл. 177, ал.2 ЗДДС, тези предпоставки се доказват от ревизиращия орган

по реда на чл. 117-120 от ДОПК, т.е. в ревизионното производство.

В конкретния случай страните спорят по изпълнение на условията от обективна и субективна страна.

От обективна страна ,безспорно е установено в хода на ревизионното производство , че жалбоподателят е регистрирано по ЗДДС лице от 2013 г. и доставките по които е получател ,обективирани в ф-ри № 2/15.09.2016г , №15/25.10.2016г и № 25/21.11.2016г ,издадени от [фирма] –доставчик /стр.405 – 407 от Приложение № 3/ са декларирани като ВОД и съотв.освободени от заплащане на ДДС в страната . Установено е също ,че ДДС за доставката не е внесен от доставчика. В случая се касае за облагаема доставка, а в издадената от доставчика фактура ДДС е посочен на отделен ред и подлежи на внасяне в бюджета. Данъкът не е внесен нито към момента, към който е станал изискуем, нито към момента на издаване на РА на жалбоподателя. Жалбоподателя се е възползвал от данъчното предимство ,предоставено му от разпоредбата на чл.53 във в р. с чл.7 от ЗДДС , което може да се приравни на данъчното предимство по възстановяване на ДДС. Именно ползването на това право поражда отговорността на получателя по сделката за разчитането на косвения данък с бюджета при наличие на предпоставките по чл. 177 от ЗДДС, които се свеждат до недобросъвестно поведение на този получател.

Затова и солидарната отговорност е предвидена само в размера, за който не е внесен ДДС, от лице което вече се е възползвало от правото си на данъчен кредит за същия размер ДДС и което е знаело или е трябвало да знае, че начисленият ДДС няма да бъде внесен. В случая,предвид хипотезата на чл.177 ал.6 от ЗДДС /където кръга на отговорните лица е разширен до последващи получатели/ е необходимо условие да се установи връзката между получателя ,спрямо когото се ангажира отговорността по чл.177 от ЗДДС и доставките на [фирма] / сега с ново наименование [фирма] / към [фирма] и дали същата е породила щета за фиска. В съответствие с принципа на пропорционалност и предвидимост е тъждествеността между злоупотребата и вредата за бюджета. В случая липсва установяване на такава връзка,а единствено е налице съвпадение на данъчните периоди за които се извършва ревизия за установяване на задължения по ЗДДС на "НОВИМЕД" Е. / сега с ново наименование [фирма] / и по чл.177 от ЗДДС на [фирма] . В този смисъл е споделим довода на жалбоподателя ,че не може да бъде държан отговорен за невнасянето на ДДС по всички доставки за съотв.данъчен период. Отговорността по чл. 177 ЗДДС следва да е свързана с конкретната доставка - пряка или предходни, т. е. за едни и същи стоки или услуги, а не въобще за всички доставки за определен период и това

изрично е разпоредено от чл. 177, ал. 6 от ЗДДС. При неустановяване на връзка между получателя по доставката и действията на доставчика, относно други доставки за същия период не е налице визираната хипотеза на ЗДДС, т. е. в конкретния случай неправилно ревизиращите са приели, че следва да се ангажира отговорността по чл. 177 от ЗДДС на [фирма]. Действително дължимостта на ДДС от доставчика / [фирма]/ е установена с влязъл в сила РА №Р-22221017004558-091-001/07.06.2018 г. и същите не са погасени в полза на бюджета,но това не е достатъчно за да се търси отговорност от получател нагоре по веригата без да се държи сметка за идентичността на доставките за които се твърди, че е налице злоупотреба. Систематичното място на чл. 177 от ЗДДС в гл. XXV от с. з., определя отговорността за злоупотреби като средство за предотвратяване на данъчните измами. Цели се предотвратяване на загубата на данъчни приходи от неизпълнението на задължението на доставчика да внесе начисления данък върху добавената стойност, чрез натоварване и на други лица със задължението да внесат данъка. Принципът, установен с чл. 177, ал. 6 от ЗДДС е, че отговорността се носи от прекия получател по доставката с невнесения данък, но ако той не бъде събран от него, се носи солидарна отговорност от всеки следващ получател по реда на доставките.

Тук следва да се отбележи ,че в РА липсва установяване ,че начисления по доставката данък не може да бъде събран от прекия получател [фирма]. Точно обратното , при анализ на процесуалните действия на приходната администрация се установява ,че процедурата по установяване на отговорността по чл.177 от ЗДДС по отношение на [фирма] не е приключила т.е злоупотребата не е доказана доказано от ревизиращия орган по реда на чл. 117 - 120 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс. Няма никакви данни ,че са предприети действия за събиране на задължението от прекия получател по доставката / обр. Изпълнително дело ,АПВ и т.н /. Не следва да се забравя ,че хипотезата на чл.177 ал.6 от ЗДДС е изключение от общия принцип за носене на лична отговорност ,който в случая не е спазен.

По делото се спори и по изпълнението на субективните предпоставки от фактическия състав на солидарната отговорност, като в случая в решението на директорът на Дирекция ОДОП се твърдят и двете хипотези – че получателят по доставката е знаел, че данъкът няма да бъде внесен, както и че е бил длъжен да знае, че данъкът няма да бъде внесен, тъй като сделката между [фирма] / сега с ново наименование [фирма] / към [фирма] е привидна .

При действието на чл. 170, ал. 1 от АПК във вр. с § 2 от ДР на ДОПК,

процесуалната тежест да установи предпоставките на отговорността за злоупотреби, и в частност презумптивните предпоставки, е за приходната администрация. По отношение на отговорността на лицата в случаите на злоупотреби, съгласно чл. 177 от ЗДДС се предвижда ангажирането на солидарната отговорност на получателя на доставката за данъчна измама в две изчерпателно изброени хипотези: 1/ Получателят на доставката е знаел, че данъкът няма да бъде платен; 2/ Получателят на доставката бил длъжен да знае, че данъкът няма да бъде платен.

За да се обоснове привидност на сделката, ревизиращите органи са посочили, че лицата предали стоката на жалбоподателя-Д. Б. Д. и М. С. М., са наети на трудов договор от [фирма]. Също така фактурите, издадени от [фирма] към [фирма], както и тези, издадени от [фирма] към жалбоподателя, са издадени на една и съща дата. Няма доказателства за фактическото преместване на стоката от склад на [фирма] към склад на [фирма]. Тези факти показват, че трите дружества са създали една привидност, че е налице сделка между [фирма] и жалбоподателя, а всъщност прикриват сделката, осъществена директно от [фирма] към ревизираното дружество. Тази конструкция е изградена с цел да се генерира данъчен кредит от фактурираната сделка между [фирма] и жалбоподателя, която сделка е привидна. Не без значение е и фактът, че [фирма] и [фирма] са свързани лица по смисъла на пар. 1, т. 3 от ДР на ДОПК, защото собственик на двете дружества е [фирма].

Направен и извод, че в случая е налице презумпцията, визирана в чл. 177, ал. 3, т. 2, пр. 1 от ЗДДС, по силата на която се приема, че жалбоподателят е бил длъжен да знае, че процесният ДДС няма да бъде внесен.

Както беше посочено по-горе, при спазване на принципите на правна сигурност и пропорционалност, които има предвид СЕС в т. 29, т. 30 и преди всичко т. 32 от решение по дело С-384/04, цитирано по-горе, презумпциите, че данъкът по пряка, предходна или бъдеща доставка би останал неплатен, не трябва да бъдат формулирани по начин, който да прави практически невъзможно или прекалено трудно за данъчно задълженото лице да ги обори с доказателства за обратното. Релевантният момент, към който следва да е налице знание, е най-късно издаването на фактурата. Следователно, според практиката на СЕС органите по приходите трябва да докажат по несъмнен, безспорен и категоричен начин наличието на знание управителя на дружеството-получател по доставката, че данъкът по нея няма да бъде внесен от доставчика и не могат да се позовават само на косвени улики за знание, от които може да се направено единствено предположение

относно вероятното знание. Липсват такива изводи в изготвения ревизионен акт от органите по приходите. Липсата на която и да е от двете предпоставки изключва приложимостта на презумпцията и в този случай, органите по приходите не могат да се позоват на предполагаемо задължение за знание за данъчна измама или злоупотреба от страна на ревизираното лице, а следва на общо основание да докажат реално знание за такава измама. На първо място, законът изисква данъкът да не е ефективно внесен от който и да е предходен доставчик по облагаема доставка с предмет същата стока или услуга, независимо дали в същия, изменен или преработен вид. Касае за невнесен данък от предходен доставчик, а не от прекия доставчик по конкретната доставка. Предметът на доставката по предходната и по пряката доставка трябва да е идентичен или стоката или услугата, предмет на доставката, да са изменени или преработени, но да са запазили си връзка с предходната стока или услуга. Втората предпоставка включва случаите, когато облагаемата доставка е привидна, заобикаля закона или е на цена, която значително се отличава от пазарната. На практика тази хипотеза покрива изцяло елементите на данъчната измама "нереална доставка", описана по-горе, и която всъщност представлява сделка, чрез която страните прикриват действително постигнатото между тях съгласие (привидна сделка), заобикаля закона (чрез сделки, които сами по себе си не противоречат на закона, но чиято крайна цел е получаването на данъчно предимство) или е икономически необоснована. В случая не е налице първата посочена по горе предпоставка, установените задължения на [фирма], не са свързани с доставките, за които дружество е издало фактури на [фирма] и за които на последното е ангажирана отговорността по чл. 177 от ЗДДС.

Следва да се има предвид, че разпоредбата на чл.177, ал.1 от ЗДДС не предвижда като основание за ангажиране на отговорността на получателя по доставката изискването доставчикът и получателят да са свързани лица, нито въвежда презумпция за наличието на знание у получателя на доставката в случаите, когато доставчикът и получателят са свързани лица (Решение № 172 от 08.01.2015 г. по адм. д. № 2549/2014 г., I отд. на ВАС), поради което и съдът няма да анализира подробно констатациите в РА досежно свързаността между [фирма] и [фирма], дали са регистрирани на един и същ адрес и т.н. още по-малко това обстоятелство следва да се вменява във вина на жалбоподателя, и наличието на такава свързаност да води до извод за привидност на сделката. Доставката, по която жалбоподателя е пряк получател е изрядна, тъй като няма индикации в оспорения РА за обратното, внесена е стойността по всяка от

трите фактури / дан.основа +ДДС / по банков път ,предадена е стоката с приемно-предавателни протоколи и в следствие е била предмет на последващи доставки.

Предвид изложеното оспореният ревизионен акт, като издаден при отсъствие на материално-правните предпоставки за това и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК следва да бъде отменен, като незаконосъобразен.

При този изход от процеса ответника ще следва да заплати направените от жалбоподателя разноски ,съгласно списъка по чл.80 от ГПК на стр .181 от делото в размер на 3992.78лв

Водим от горното , съдът

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт /РА/ №Р-22221217006586-091-001/25.10.2019 г., издаден от С. Т. К. - орган, възложил ревизията и Д. Д. Т. - ръководител на ревизията ,потвърден с Решение № 284 /21.02.2020г на директор Дирекция „ОДОП“ С. ,с който на основание чл.177 ал.6 от ЗДДС на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес : [населено място],[жк], [жилищен адрес] , чрез адв. М. Й., е определен ДДС за внасяне в размер на 72 860,00 лв. и лихви за забава в размер на 21 545,45 лв., произтичащи от дължим и невнесен данък върху добавената стойност /ДДС/ от [фирма] /ново търговско наименование [фирма]/, ЕИК[ЕИК], за данъчни периоди от м. 09.2016 г., м. 10.2016 г. и м. 11.2016 г. като незаконосъобразен

ОСЪЖДА Дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП, да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес : [населено място],[жк], [жилищен адрес] , чрез адв. М. Й. направените разноски в размер на 3992.78лв /три хиляди деветстотин , деветдесет и два лева и 78 ст. /.

Решението подлежи на касационно обжалване в 14 дневен срок от съобщението пред ВАС

СЪДИЯ: